



Roma, 05 agosto 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali ai sensi dell'art. 28-bis del D.P.R. n. 602 del 1973

Alcuni operatori hanno chiesto di conoscere la corretta interpretazione dell'articolo 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante il *“Pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali”*. In particolare, è stato chiesto di precisare se tale istituto sia applicabile anche nei confronti dei soggetti che, pur non avendo alcuna debenza nei confronti dell'Erario, propongono di cedere beni culturali per il pagamento di eventuali imposte future.

Al riguardo, di concerto con la Direzione Centrale Accertamento – Settore governo dell'accertamento e studi di settore – Ufficio Riscossione, si osserva quanto segue.

L'articolo 28-bis del D.P.R. n. 602 del 1973, al primo comma dispone: *“I soggetti **tenuti al pagamento** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie possono cedere allo Stato, **in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori**, i beni indicati (...). La disposizione non si applica ai sostituti d'imposta.”*

Dal dato testuale della norma si evince che presupposto per la relativa applicazione è la sussistenza di un debito relativo ai tributi ivi elencati per il quale il contribuente è *“tenuto”* ad eseguire il pagamento corrispondente.

Non è sufficiente, cioè, la mera soggezione ai suddetti tributi, recata (prescindendo dai tributi erariali soppressi di cui all'articolo 82 del D.P.R. n. 597 del 1973), rispettivamente:

- dall'articolo 2, primo comma, del Testo unico delle imposte dirette (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (soggettività passiva ai fini Irpef);
- dall'articolo 73 del medesimo Tuir (soggettività passiva ai fini Ires, *ex* Irpeg);
- dall'articolo 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (soggettività passiva ai fini Irap, sostitutiva della soppressa Ilor).

Occorre, infatti, che l'astratta soggettività passiva sia associata al presupposto per il suo esercizio in concreto, vale a dire la sussistenza di un debito d'imposta.

Si è dell'avviso, peraltro, che l'articolo 28-*bis* in commento sia applicabile anche a tributi diversi da quelli ivi elencati. Si richiama, in proposito, la risoluzione n. 43/E del 15 febbraio 2002, dove, nel fornire chiarimenti in ordine all'ambito applicativo della norma in parola, si precisa che, per effetto delle modifiche introdotte dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e in particolare dall'articolo 20, *“le disposizioni contenute nell'art. 28-bis del citato D.P.R. n. 602 del 1973, e quindi la possibilità di assolvere il pagamento, totale o parziale, attraverso la cessione di beni culturali, è applicabile sia all'IVA, per sua natura entrata tributaria dello Stato, che ad altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato.”*.

Tale orientamento interpretativo appare in linea con alcune disposizioni di legge che disciplinano il pagamento, mediante cessione di beni culturali, di debiti tributari diversi da quelli indicati nell'articolo 28-*bis* in commento.

Si segnala, in primo luogo, l'articolo 31, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, in materia di Invim (ormai soppressa), ai sensi del quale *“Le disposizioni concernenti il **pagamento** dell'imposta mediante cessione allo Stato di beni culturali si applicano esclusivamente nei casi di acquisto per successione a causa di morte da parte degli eredi o legatari.”* Rileva, inoltre, l'articolo 39 del decreto legislativo 18

dicembre 1990, n. 346, in base al quale “*Gli eredi e i legatari possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell’imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative, di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all’art. 13, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni.*”.

Dette disposizioni, infatti, attestano la scelta del legislatore di ampliare le possibilità di utilizzo della modalità di pagamento in parola, confortando l’interpretazione estensiva della risoluzione n. 43/E del 2002. Inoltre, il dato testuale di entrambe le norme sopra citate conferma la determinazione del legislatore di vincolare la procedura in esame al “*pagamento*” di debiti tributari che devono, quindi, essere già sorti in capo al cedente all’atto della proposta di cessione. A titolo esemplificativo, con particolare riferimento all’imposta di successione, si ritiene che la cessione dei beni possa avvenire successivamente alla liquidazione dell’imposta da parte dell’ufficio (cfr. risoluzione n. 102/E del 3 luglio 2001).

In tal senso, il sesto comma dell’articolo 28-*bis*, secondo cui “*La proposta di cessione non sospende il pagamento delle imposte di cui al primo comma*”, comporta che la suddetta proposta è comunque subordinata all’esistenza di un debito tributario che deve essere assolto nei termini ordinari, senza poter beneficiare, nelle more della procedura, di alcuna sospensiva.

Sull’argomento, peraltro, si pongono esigenze di coordinamento del menzionato articolo 28-*bis* con l’articolo 11, primo comma, del medesimo D.P.R. n. 602 del 1973, ai sensi del quale “*Nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi.*” Con il termine “ruolo” si intende l’elenco dei debitori e delle somme da essi dovute, formato dalla competente Amministrazione finanziaria ai fini della riscossione a mezzo dell’agente della riscossione.

Si è tuttavia dell’avviso che l’iscrizione a ruolo dell’imposta non sia una condizione necessaria ai fini dell’applicabilità dell’articolo 28-*bis* in commento. È sufficiente, infatti, che il credito erariale – “*per sua natura liquido, essendo determinato nel suo ammontare senza alcun margine di discrezionalità*”

amministrativa e giudiziaria” (Cass., SS.UU., n. 2687 del 7 dicembre 2006) – soddisfi i requisiti della certezza, nel senso generico dell’individuazione in tutti i suoi elementi.

Si ritiene, ad esempio, validamente esperibile la cessione di beni culturali, pur in assenza di iscrizione a ruolo, per il pagamento del debito tributario determinato con atto di accertamento con adesione *ex* articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in relazione al quale il successivo articolo 8 fissa il termine per il pagamento entro venti giorni dalla redazione dell’atto medesimo. Inevitabilmente, i tempi per il perfezionamento delle procedure richieste per l’attuazione della cessione travalicano il predetto termine di venti giorni. La conseguente necessità di effettuare comunque entro tale termine il versamento in contanti dell’imposta (la proposta di cessione non sospende infatti il pagamento) non pregiudica, tuttavia, l’applicazione dell’articolo 28-*bis* in esame. L’undicesimo comma, infatti, dispone che “*dopo il trasferimento dei beni, l’interessato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quello della consegna dei beni o della trascrizione, ovvero può utilizzare, anche frazionatamente, l’importo della cessione per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma, la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni.*” Si veda, in proposito, anche la già richiamata risoluzione n. 43/E del 2002.

Sulla scorta di quanto precede, dunque, si può affermare che l’articolo 28-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973 introduce e disciplina una particolare modalità di assolvere il pagamento, totale o parziale, dei debiti d’imposta ivi menzionati, nonché di eventuali “*altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato.*” (cfr. risoluzione n. 43/E del 2007).

Si richiama, da ultimo, il dodicesimo comma del menzionato articolo 28-*bis*, ai sensi del quale “*Qualora l’interessato nei cinque anni successivi al trasferimento dei beni non abbia potuto utilizzare **per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma l’importo integrale** della cessione, può chiedere il*

rimborso della differenza, senza corresponsione di interessi.” Tale disposizione è da intendersi riferita all’eventualità in cui l’importo della cessione sia esuberante rispetto al debito d’imposta sorto in capo al cedente anteriormente alla proposta di cessione.

Peraltro, il rimborso della differenza – spettante, in base al tredicesimo comma del medesimo articolo 28-*bis*, anche agli eredi del cedente – può essere erogato solo dopo il decorso dei cinque anni dalla data di trasferimento di proprietà dei beni (cfr. Cass., sez. V trib., n. 13992 del 22 settembre 2003), e soltanto per l’importo residuo rispetto al valore delle compensazioni da effettuare per definire tutte le eventuali pendenze in capo al cedente ovvero agli eredi. Si veda in tal senso l’articolo 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in forza del quale “*A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, **non procedono al pagamento** e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.*”.

Sul punto si richiamano, inoltre, la circolare del 6 agosto 2007, n. 28, del Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento Ragioneria generale dello Stato - Riscossione, nonché la circolare Dir. AA.GG. e cont. trib. n. 19 dell’11 agosto 1993, punto 1.6, e la risoluzione n. 86/E del 12 giugno 2001.

Alla luce dell’orientamento interpretativo sopra esposto, sono esclusi dall’ambito applicativo dell’articolo 28-*bis* in commento i contribuenti che, non avendo alcun debito con l’Erario, propongono la cessione di beni culturali per il pagamento di eventuali imposte future.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.